



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19740.720024/2010-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.008 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de julho de 2013
Matéria Glosa de despesas com serviços
Recorrente BANCO MORADA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007

LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS. CONTRIBUINTE.

O dever de escrituração contábil deve ser acompanhado da prova documental hábil e idônea dos fatos registrados na contabilidade, competindo ao contribuinte a prova dos custos e despesas lançados na determinação do lucro líquido contábil.

DESPESA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE NÃO CONFIGURADA. IMPOSSIBILIDADE.

A não comprovação da efetividade da prestação de serviços genericamente descritos como de assessoria e de consultoria prejudica a conexão dos pagamentos supostamente realizados com a atividade explorada ou com a manutenção da respectiva fonte de receita, caracterizando a desnecessidade da operação e, conseqüentemente, da despesa decorrente. As despesas que se revelarem desnecessárias à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2006, 2007

LUCRO LÍQUIDO. DESPESAS OPERACIONAIS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS. CONTRIBUINTE.

O dever de escrituração contábil deve ser acompanhado da prova documental hábil e idônea dos fatos registrados na contabilidade, competindo ao contribuinte a prova dos custos e despesas lançados na determinação do lucro líquido contábil.

DESPESA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE NÃO CONFIGURADA. IMPOSSIBILIDADE.

A não comprovação da efetividade da prestação de serviços genericamente descritos como de assessoria e de consultoria prejudica a conexão dos pagamentos supostamente realizados com a atividade explorada ou com a manutenção da respectiva fonte de receita, caracterizando a desnecessidade da operação e, conseqüentemente, da despesa decorrente. As despesas que se revelarem desnecessárias à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Geraldo Valentim Neto e Carlos Mozart Barreto Vianna.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente substituto

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Carlos Mozart Barreto Vianna, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno e Gilberto Baptista.

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), referentes aos anos-calendário 2005 e 2006, lavrados em face da pessoa jurídica em epígrafe, com multa de ofício de 75% (fls. 1.225/1.242).

Consoante descrito no Termo de verificação fiscal (TVF) (fls. 1.207/1.224), a pessoa jurídica é banco múltiplo, que opera nas carteiras Comercial, Investimento, Crédito, Financiamento, conforme art. 3º do seu Estatuto Social consolidado (fl.9).

Após terem sido identificadas elevadas deduções de despesas a título de serviços contratados, a interessada foi intimada a comprovar a efetiva prestação de tais serviços e a realização dos pagamentos, através da apresentação dos contratos firmados, notas fiscais recebidas, com a descrição detalhada dos serviços, registros contábeis nos livros Diário e Razão, com identificação dos respectivos pagamentos, cópia dos pagamentos efetuados (cheques, TED, DOC e outros) e documentos correlatos. Em resposta, após sucessivas prorrogações do prazo para atendimento à intimação, a interessada teria se limitado a apresentar alguns contratos, os lançamentos contábeis das despesas em análise e algumas notas fiscais, todas com descrições genéricas como “assessoria” e “serviços de consultoria”.

Em procedimento de “circularização”, foram intimadas as empresas prestadoras de serviços a apresentar talonários das notas fiscais utilizadas no período, descrição dos serviços prestados à interessada e documentos que demonstrassem que as receitas auferidas de pagamentos realizados pela interessada eram decorrentes de serviços efetivamente prestados. As respostas e documentos apresentados pelos prestadores foram similares ao apresentados pela interessada.

Diante disso, a autoridade fiscal efetuou a glosa das despesas não necessárias, considerando que os documentos apresentados não eram idôneos nem hábeis a comprová-las, nem atendiam aos requisitos de dedutibilidade das bases de cálculo dos tributos devidos, já que não fora demonstrada a conexão dos pagamentos supostamente realizados com a atividade explorada, nem com a manutenção da fonte de receita. Foram citados como enquadramento legal os arts. 249, inciso I, 251, parágrafo único, 264 e §§, 276. 299 e 923, todos do RIR/99.

Na impugnação, a interessada alegou, em síntese, que:

(i) em razão do objeto do seu negócio, haveria um critério de controle para fomentar suas carteiras, requerendo uma logística capaz de operacionalizar os créditos, empréstimos e financiamentos concedidos aos mutuários (clientes);

(ii) para isso, foram contratados prestadores de serviços especializados em prospecção e captação de clientes, procedimento que seria “*usual nas atividades financeiras de fomento de crédito pessoal e consignado*”, a quem incumbia prospectar clientes, intermediar as operações com os clientes que contatava e encaminhar os documentos cadastrais dos mesmos;

(iii) seus contratados eram comissionados, em regra, à razão de 5% (cinco por cento) do valor do negócio, pagos contra nota fiscal ou recibo, acompanhados de relatórios sobre os contratos intermediados;

(iv) que a autoridade fiscal, após ter acesso à documentação afeta aos serviços prestados, ainda assim considerou desnecessárias à atividade fim da interessada as despesas a eles relacionadas, desprezando indevidamente os documentos apresentados por considerá-los “desprovidos de aspectos formais capazes de comprovar a efetiva prestação de serviços”;

(v) que o fornecedor Família Paulista Promotora de Vendas Ltda deixou de ser diligenciado, pela eminência de decadência, conforme o TVF, mas a fiscalização considerou que esta prestadora de serviços não comprovou o efetivo recebimento pelos serviços que realizou;

(vi) não cabe a recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL e deve ser realizada diligência e perícia.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

Somente são admitidas, como operacionais, as despesas com prestação de serviços, quando efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elemento probante apenas a apresentação de notas fiscais e documentos gerados pela própria interessada, mormente quando com descrição insuficiente dos serviços supostamente prestados.

Inconformado, o contribuinte, cientificado em 28/05/2012 (conforme AR, fl.1875), apresentou recurso voluntário ao CARF, em 26/06/2012 (fls.1877 e ss.), em que, após repisar as razões da impugnação, sustenta, em síntese, que, ao contrário do que entendeu o julgador, as provas apresentadas na peça impugnatória comprovam a efetiva realização das despesas e a sua necessidade em relação às operações praticadas pela recorrente, devendo ser analisadas à luz do princípio da verdade material, já que mera presunção não pode se sobrepor à verdades dos fatos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e conforme a legislação, devendo ser conhecido.

A decisão recorrida manteve a autuação em função de glosa de despesas, considerando que, embora os serviços supostamente contratados (“assessoria” e “consultoria”) não prescindissem da produção de relatórios gerenciais e operacionais, a interessada não apresentou durante o procedimento fiscal, nem com a impugnação, qualquer documentação de emissão de uma das contratantes capaz de configurar a efetiva realização dos serviços, tendo apresentando apenas relatórios e telas de sistemas de informática que poderiam ter sido gerados por qualquer entidade, inclusive a própria interessada.

A recorrente diverge desse entendimento por considerar que os documentos apresentados não apenas demonstram seu vínculo com os fornecedores que informa, como a natureza dos serviços contratados guardam relação direta com a atividade desenvolvida pela contratante.

Nos termos da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, tal como dispõem os arts. 249 e 299 do RIR/99, *in verbis*:

Art.249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

I-os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

.....

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Diante disso, para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, observando que são necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que

secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira frequente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.

Dos dispositivos referidos se extrai, em síntese, que o legislador estabeleceu que a apuração do lucro operacional decorre da apuração do resultado das atividades que constituem objeto da pessoa jurídica, sendo dedutíveis na determinação do lucro real apenas os custos e despesas efetivamente comprovados, a partir de escrituração mantida com observância das leis comerciais e fiscais.

Nesse sentido, a legislação tributária impõe que o dever de escrituração contábil deve ser acompanhado da prova documental hábil dos fatos registrados na contabilidade, para fins de apuração dos tributos devidos, consoante o disposto no RIR/99:

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

.....
Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

.....
*Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º). (destacou-se)*

Em consonância com as normas contábeis e fiscais, todos os custos e despesas operacionais devem estar devidamente suportados por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação, dentre outros aspectos relevantes da operação.

Vale destacar que, mesmo em situações em que a declaração de inidoneidade formal é prevista na legislação, ressalva-se a presunção de idoneidade quando existe a comprovação, por parte do adquirente dos bens ou tomador de serviços, da efetividade da operação através de duas condições cumulativas: a) a efetivação do pagamento do preço

respectivo e b) o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços, a teor do disposto no art. 82 da Lei nº 9.430/96 (fundamento legal do art. 217 do RIR/99).

Cabe, assim, ao contribuinte o ônus de comprovar os lançamentos contábeis registrados, mediante documentação hábil e idônea que suporte os respectivos lançamentos e também justifique e ateste a dedutibilidade dos custos e despesas incorridos, incluindo a efetividade da prestação do serviço, nos termos da legislação de regência.

Como se vê, em qualquer caso, o contribuinte tem a possibilidade de comprovar a validade do documento registrado em sua contabilidade, referente a uma aquisição de mercadoria ou serviço, desde que preencha os requisitos legais. Caso não seja comprovado, o custo ou a despesa não pode ser aceita para fins de reduzir a base de cálculo dos tributos e contribuições devidos.

Aqui, não se trata de qualquer presunção, ao contrário do que entende a recorrente, mas de ônus probatório, que compete a quem pretende se beneficiar da prova – no caso, da redução da base de cálculo imponible. Nesse caso, a busca da verdade material não deve partir do julgador, mas do próprio interessado em fazer prova dos fatos ocorridos na vida real, em consonância com os deveres da vida em sociedade.

Em se tratando de prestação de serviços, a comprovação da efetividade da operação é requisito absoluto de dedutibilidade, consoante jurisprudência mansa e pacífica do Primeiro Conselho de Contribuintes e do CARF, como se vê das ementas abaixo:

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO — INDEDUTIBILIDADE — Para que qualquer parcela seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, mormente no caso de prestação de serviços. A descrição genérica de "prestação de serviços" é insuficiente. A indedutibilidade da parcela não está inibida pela possibilidade de que, com maiores averiguações, se poder constatar, inclusive, o evidente intuito de fraude na redução do lucro líquido, pela falsidade material ou ideológica da documentação, fato que importaria aí sim a qualificação da penalidade. (CSRF/0105.499, sessão de 20/06/2006)

[...] IRPJ COMPROVAÇÃO DE DESPESA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Para que se reconheça a dedutibilidade de valores relativos à notas fiscais de serviços de intermediação por empresa de Empreendimentos e Participação, o contribuinte tem o ônus de comprovar com documento hábil e idôneo a efetiva prestação do serviço. Recurso negado. (Acórdão nº 10809087, sessão de 08/11/2006)

IRPJ. CSLL Prestação de Serviços. Dedutibilidade.

A prestação de serviços, descritos genericamente como "intermediação de negócios de corretagem", sem prova ou demonstração de sua efetiva execução, não justificam a sua dedutibilidade. (Acórdão nº 10322856, sessão de 25/01/2007)

*IRPJ. CSLL. PROVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
UTILIZAÇÃO DE IMÓVEL. RATEIO DE DESPESAS.*

A dedutibilidade de prestação de serviços rateados e do custo relativo ao uso de imóvel pressupõe a prova da efetiva realização dos serviços e da utilização do bem, não bastando a comprovação de que foram contratados, assumidos e pagos.

Comprovada a utilização do imóvel locado, a dedutibilidade resta permitida. Lançamento im procedente. (Acórdão nº 130100372, sessão de 05/08/2010)

No caso concreto, a desnecessidade da operação de prestação dos serviços de assessoria e, conseqüentemente, da despesa decorrente, resta evidenciada pelo conjunto dos fatos analisados, haja vista a não comprovação da efetividade da prestação dos serviços.

Verifica-se que a recorrente firmou contratos de prestação de serviços, sob forma padronizada, com o objetivo de obter “*assessoria comercial, mediante a promoção e a intermediação de negócios*”, remuneração variável e prazo indeterminado, com as seguintes pessoas jurídicas:

- LTR Gerenciamento e Cobrança Ltda.
- Eduardo Furtado da Rocha
- CTS Empreendimentos e Serviços Ltda.
- RI Consultoria e Representação Comercial Ltda.
- Família Paulista Promotora de Venda Ltda.

Para cada um deles, a recorrente juntou, com a impugnação, os contratos, notas fiscais de serviços e relatórios. Sobre a documentação juntada aos autos, a decisão recorrida fez constar as seguintes observações:

(i) os relatórios e telas de sistemas de informática que podem ter sido gerados por qualquer entidade, inclusive a própria interessada;

(ii) os contratos trazidos aos autos não qualificam as partes signatárias pelas contratadas, limitando-se a fazer referência ao contrato social destas, que não foram apresentados;

(iii) os supostos fornecedores não possuem relatórios, mensagens eletrônicas ou correspondências de emissão própria e dirigidas à interessada, tendo ocorrido até mesmo divergência entre documentos de uma fonte e de outra.

No recurso voluntário, a recorrente insiste nas alegações da impugnação, questionando a conclusão dos julgadores de primeira instância sobre a documentação apresentada.

Ocorre que, compulsando-se os autos, não se localiza, qualquer documentação emitida pelas contratadas com a descrição detalhada dos serviços prestados,

relação dos clientes e respectivos contratos supostamente intermediados, tampouco a troca de informações, ainda que informais, entre contratante e contratada, sobre a realização dos serviços, o que seria essencial para convencer o colegiado julgador sobre a efetiva prestação dos serviços.

As notas fiscais apresentadas contêm apenas descrições genéricas e sucintas, tais como: “*serviços de consultoria*”, “*serviços de consultoria comercial*”, “*serviços de análise de cadastro*”, “*serviços prestados*” etc., o que reduz significativamente sua força probatória em casos como este.

Além dos próprios contratos, notas fiscais e alguns comprovantes de pagamentos, apenas foram apresentados os relatórios gerados eletronicamente, denominados “*RCC299 – Valores de Operações de Créditos Correspondentes*”, contendo os seguintes dados: data da venda; CPF do cliente, número do contrato, valor (em R\$) e comissão (em R\$).

Como bem observado na decisão recorrida, tal relatório não apresenta identificação do emissor e da data de sua emissão, podendo ter sido gerado por qualquer pessoa, inclusive, pela própria recorrente, o que parece ser verdade. Nesse caso, a emissão unilateral, pela própria interessada, sem a participação de terceiros, não permite que seja considerado um documento idôneo, e o desqualifica para fins probatórios.

Com a pessoa jurídica Família Paulista Promotora de Venda Ltda., além daquele contrato padrão, ainda teria sido firmado um contrato de prestação de serviço de apoio à política de expansão do Banco (ora recorrente), a ser remunerado de forma fixa (30 parcelas de R\$ 3.000,00 por mês), mediante a realização das seguintes atividades:

- a) *Estudo de viabilidade econômica para implantação de lojas em Santo André e São Caetano do Sul, na região metropolitana da Grande São Paulo;*
- b) *Pesquisa de mercado de financiamentos nas referidas cidades, nas modalidades de crédito pessoal e crédito direto ao consumidor;*
- c) *Estudo logístico das instalações necessárias;*
- d) *Gestão e assessoria para montagem das lojas e contratação de pessoal;*
- e) *Acompanhamento dos serviços necessários à implementação dos objetivos, passando pela locação de espaços e consolidação das instalações físicas.*

Nesse caso, a demonstração da efetiva realização dos serviços contratados poderia ter sido efetuada pela apresentação de relatórios, estudos, planilhas e outros documentos relacionados ao mesmo, emitidos pela prestadora. Todavia, isso não ocorreu.

A autoridade fiscal, em busca da verdade material, ainda realizou o procedimento conhecido por “*circularização*”, em que os fornecedores são intimados a apresentar a documentação referente aos serviços prestados. Mesmo nesse procedimento, cujo resultado, se positivo, beneficiaria a própria recorrente, tampouco se obteve sucesso, visto que os documentos apresentados não foram suficientes para demonstrar que “*as receitas auferidas de pagamentos realizados pela interessada eram decorrentes de serviços efetivamente prestados*”.

Também corrobora a precariedade da documentação apresentada como prova dos serviços prestados o fato de que as notas fiscais emitidas pelos supostos prestadores eram praticamente sequenciais, o que denota que a recorrente teria sido a única cliente daqueles prestadores no período fiscalizado.

Ademais, em alguns casos, como reconhece a própria recorrente, os pagamentos foram efetuados em nome da pessoa física dos respectivos sócios. Um exemplo verifica-se em relação ao prestador Eduardo Furtado da Rocha, que, embora tenha sido contratado como pessoa jurídica, recebeu como “representante comercial” (fl.1529).

Tudo isso, analisado em conjunto, contribui para enfraquecer a força probante dos documentos apresentados pela defesa.

O mesmo se aplica em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, haja vista que despesas desnecessárias não são despesas operacionais, para fins de determinação do lucro líquido contábil, antes da apuração das provisões para o IRPJ e a CSLL.

Sendo ônus do contribuinte comprovar a efetividade dos serviços contratados, conclui-se que a recorrente não se desincumbiu dele e, conseqüentemente, deixou de comprovar a necessidade das despesas respectivas, as quais foram deduzidas indevidamente do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner